

УДК 657:634(476)

**ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ В ПЛОДОВОДСТВЕ И ЦВЕТОВОДСТВЕ****канд. экон. наук, доц. В.С. АНИЩЕНКО****(Белорусский государственный экономический университет, Минск)**

Исследуется природа затрат в плодоводстве и цветоводстве. Как и в других отраслях сельского хозяйства, она разнообразна и в дальнейшем принимает форму себестоимости продукции. Показана существующая проблема – без достоверной и объективной информации о затратах и себестоимости продукции невозможно эффективно управлять такой отраслью, как садоводство. Очерчены мотивационные предпосылки проведения внутреннего аудита затрат в плодоводстве и цветоводстве, определены его методические основы.

Ключевые слова: внутренний аудит, формирование затрат в плодоводстве и цветоводстве, затраты и себестоимость.

Введение. Принципы организации деятельности внутреннего аудитора предполагает наличие методик проведения внутреннего аудита, обеспеченных не только научными теоретическими подходами, но и собственными регламентирующими документами.

Уровень себестоимости продукции зависит от влияния основных технико-экономических факторов:

- внедрения прогрессивных технологий производства;
- проведения мероприятий по улучшению плодородия земель;
- повышения качества производственных ресурсов (семян, посадочного материала, удобрений и др.);
- рационального использования материальных и трудовых ресурсов [1, с. 253].

Однако в современных условиях нельзя исключать и наличие таких факторов, как:

- постоянное изменение законодательства Республики Беларусь, и с учетом этого предоставление (расширение) прав субъектам хозяйствования в определении производственных затрат (зачастую через призму бухгалтерских суждений);
- стремление административно-управленческого персонала к усилению эффективности управления организаций;
- разработка стратегии развития бизнеса.

Указанные факторы очерчивают мотивационные предпосылки проведения внутреннего аудита затрат в плодоводстве и цветоводстве.

Основная цель внутреннего аудита затрат и себестоимости продукции – выражение мнения о достоверности учетного обеспечения внутреннего контроля.

На наш взгляд, существует проблема оценки достоверности информации о затратах, поскольку в аудите и в бухгалтерском учете понятие достоверности не совпадает. С точки зрения учета бухгалтерская отчетность считается полной и достоверной, если она сформирована в соответствии с нормативной базой бухгалтерского учета. Однако нормативная база отечественного бухгалтерского учета и налогообложения не всегда дает ясные и однозначные ответы в отношении затрат, включаемых в себестоимость продукции, способствуя появлению спорных мнений в отношении достоверности информации. Законодательная база по учету затрат и себестоимости продукции продолжает непрерывно меняться и корректироваться, из-за чего достоверность информации оказывается непостоянной по времени и становится зависимой от принятия или отмены того или иного нормативного акта. Поэтому действующие нормативные и методические положения по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции должны быть предметом внутреннего аудита. В таком контроле нуждаются и варианты учетной политики, выбираемые самой организацией, а также приемы и методы, выдвигаемые самими бухгалтерами в соответствии с требованием учетного момента. Все это обуславливает необходимость применения системно-ориентированной методики внутреннего аудита затрат [2, с. 93; 3, с. 87; 4, с. 320].

Основная часть. На основании изучения теории и практики внутреннего аудита затрат, а также порядка и особенностей их бухгалтерского учета, предлагается *методика внутреннего аудита формирования затрат в плодоводстве и цветоводстве*, включающая в себя следующие последовательно выполняемые элементы:

- аудит соответствия применяемого порядка учета затрат действующему законодательству в области бухгалтерского учета;
- аудит первичного учета затрат;

- аудит достоверности записей в регистрах аналитического и синтетического учета;
- аудит внутренней отчетности о величине затрат;
- аудит бухгалтерской и статистической отчетности.

Данная последовательность аудиторских процедур характерна для каждого направления внутреннего аудита затрат и обеспечивает установление достоверности и правильности учетных процедур с учетом требований международной практики.

Результаты проведенного анализа представлены в виде направлений внутреннего аудита по субъектам контроля и отдельным группам контролируемых ресурсов. Направления внутреннего аудита формирования затрат в плодоводстве и цветоводстве, а также участвующие в контроле субъекты указаны в таблице 1.

Таблица 1 – Основные направления внутреннего аудита затрат и субъекты контроля при производстве продукции плодоводства и цветоводства

Направления внутреннего аудита затрат	Субъекты контроля			
	руководители высшего и среднего звена	главные специалисты	бухгалтерская служба	аудитор (аудиторская служба)
I. Контроль за материальными ресурсами:				
1.1. Не производится ли списание материальных ресурсов без надлежаще оформленных документов.			+	+
1.2. Соответствует ли качество отпущенных в производство семян и посадочного материала установленным требованиям.				+
1.3. Не превышены ли нормы отпуска материалов в производство.				+
1.4. Соответствует ли внесение материалов (удобрений, средств защиты рассады) установленным нормам.	+	+		+
1.5. Имеются ли недостатки материальных ценностей, выявленные при инвентаризации, не списываются ли они под видом естественной убыли на затраты.	+	+	+	+
1.6. Привлекаются ли виновные в порче или недостатке материалов к возмещению материального ущерба	+	+	+	+
II. Контроль за трудовыми затратами и отчислениями, установленными законодательством:				
2.1. Соответствует ли сумма начисленной заработной платы объему выполненных работ или произведенной продукции.			+	+
2.2. Используются ли прогрессивные системы оплаты труда.				+
2.3. Соблюдаются ли правила внутреннего распорядка.	+	+	+	+
2.4. Рационально ли используются трудовые ресурсы.	+	+		+
2.5. Правильно ли производятся установленные законодательством отчисления от сумм заработной платы	+		+	+
III. Контроль за использованием основных средств:				
3.1. Обоснованно ли применяются нормы амортизации по многолетним насаждениям и прочим основным средствам отрасли растениеводства.			+	+
3.2. Эффективно ли используются основные средства.				+
3.3. Нет ли излишних, не используемых в плодоводстве и цветоводстве основных средств.	+	+		+
3.4. Обоснованно ли списание затрат по ремонту основных средств	+	+	+	+

Окончание таблицы 1

Направления внутреннего аудита затрат	Субъекты контроля			
	руководители высшего и среднего звена	главные специалисты	бухгалтерская служба	аудитор (аудиторская служба)
IV. Контроль за прочими затратами:				
4.1. Правильно ли определены и включены в затраты расходы будущих периодов, общепроизводственные затраты.			+	+
4.2. Не списываются ли на текущие затраты общехозяйственные затраты.			+	+
4.3. Привлекаются ли виновные к гибели насаждений, порядок к возмещению материального ущерба.	+	+		+
4.4. В соответствии с налоговым законодательством определены суммы земельного налога			+	+

Источник: собственная разработка.

Основные направления внутреннего аудита автором сгруппированы в разрезе контроля по следующим объектам:

- материальные ресурсы;
- трудовые затраты и установленные законодательством отчисления от сумм заработной платы;
- использование основных средств;
- прочие затраты.

Сложившийся учетный механизм формирования информационной базы о величине затрат в плодоводстве и цветоводстве определяет, на наш взгляд, совокупность контрольных действий, направленных на проверку взаимоувязанных участков учетных работ, начиная от первичных учетных документов и заканчивая отчетностью.

При проведении аудита производственных затрат особую роль приобретает систематизация и конкретизация источников доказательной силы. Учет затрат на производство продукции плодоводства и цветоводства осуществляется на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке. Осуществляя выборочно проверку качества первичных учетных документов с точки зрения законности и достоверности отражения в первичном учете хозяйственных операций, можно определить правильность ведения накопительных и сводных регистров.

При проверке первичных документов отмечаются рискованные ситуации в разрезе использования отдельных видов ресурсов.

Так, при проверке документов по учету труда и заработной платы выявляется:

- соответствие действующему положению по оплате труда;
- контролируются расценки, нормы выработки, порядок и суммы исчисленных налогов и отчислений от сумм оплаты труда.

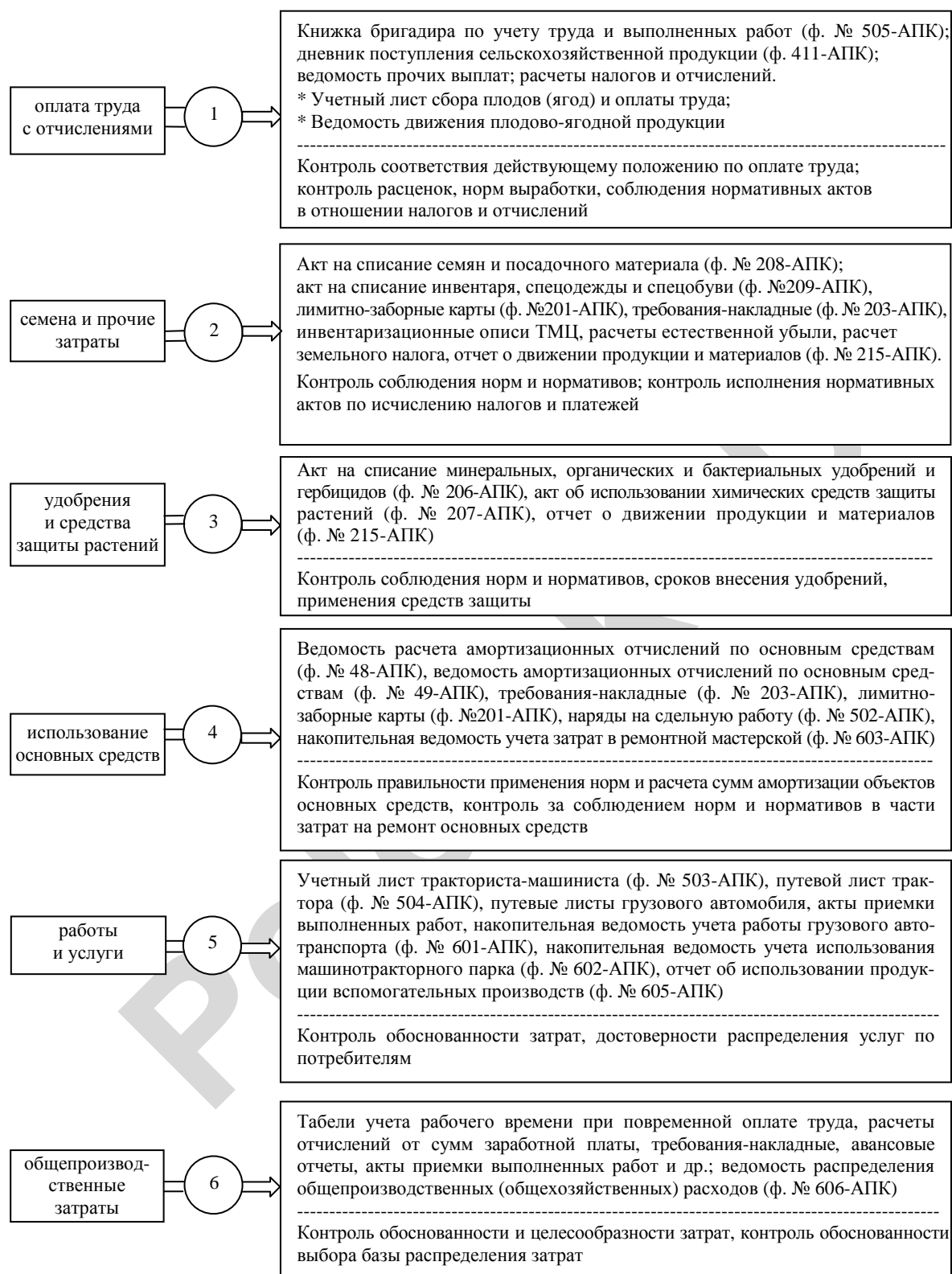
Первичные документы по расходу материальных ресурсов позволяют проверить соблюдение установленных норм и нормативов по их использованию, а инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей – изучить результаты их инвентаризации, расчеты естественной убыли и порядок ее списания.

Контроль правильности применения норм и расчета сумм амортизации по многолетним насаждениям и объектам основных средств, задействованным в отрасли садоводства, а также обоснованность норм и нормативов величины затрат на ремонт основных средств достигается в результате проверки первичных документов по использованию основных средств.

Обоснованность отражения затрат по статье «Работы и услуги» подтверждается первичными документами, кроме того, аудитор обращает внимание и на достоверность распределения услуг по потребителям.

Контроль целесообразности и обоснованности выбора базы распределения общепроизводственных затрат является ключевым моментом при выполнении аудиторской проверки косвенных затрат и обеспечивается совокупностью первичной информации.

Обоснование значимости первого этапа аудита формирования информационной базы о затратах подтверждено проведенной систематизацией первичных документов с указанием в них возникновения рискованных ситуаций, о чем свидетельствуют документы, представленные на рисунке.



* указаны разработанные и предлагаемые к использованию автором формы документов

**Рисунок 1. – Систематизированный перечень первичных документов
с учетом рисков ситуаций учета затрат в плодоводстве и цветоводстве**

Источник: собственная разработка.

Таблица 2 – Систематизация показателей качества отчета внутреннего аудитора

Показатель	Описание показателя
Объективность	Отчет является результатом справедливой и сбалансированной оценки всех относящихся к аудиту фактов и обстоятельств, он достоверен и беспристрастен
Точность	Отчет лишен ошибок и искажений, в нем правдиво описаны факты, подтверждающие мнение аудитора
Краткость	Информация в отчете изложена по существу рассматриваемого вопроса, нет ненужных отступлений, избыточной детализации, отчет лаконичен
Ясность	Отчет легко воспринимаем, выводы в нем логичны, загромождающих терминов нет
Полнота	Отчет охватывает всю важную, существенную и относящуюся к делу информацию и наблюдения, позволяющие обосновать выводы и предложения
Конструктивность	Отчет содержит конкретные предложения по улучшению деятельности организации, если это необходимо
Своевременность	Отчет представлен в сроки в зависимости от важности рассматриваемого вопроса, что дает возможность принять соответствующие меры по исправлению ситуации
Обоснованность	Отчет содержит выводы, подтверждающие нормами законодательства, выполненными проверочными процедурами

Источник: собственная разработка на основе нормативных положений и литературных источников.

Для реализации представленных показателей качества отчета внутренним аудитором автором разработан Реестр замечаний внутреннего аудитора, в котором возможно агрегирование выявленных в ходе аудита ошибок и нарушений (рис. 2).

Реестр замечаний внутреннего аудитора

Проверяемый период с «___» _____ по «___» _____ 20__ г.

Структурное подразделение _____

Цикл хозяйственных операций _____

Проверяемые затраты: оплата труда с отчислениями, материальные ресурсы, затраты по использованию основных средств, работы и услуги, прочие затраты, общепроизводственные затраты.

№ п/п	Суть нарушения	Информационный источник	Обоснование нарушения нормативным документом	Виновное лицо	Рекомендации по устранению	Меры реагирования
Вид затрат _____						

Ответственный исполнитель _____
(подпись и ФИО)

Дата составления «___» _____ 20__ г.

Источник: собственная разработка.

Заключение. На основе проведенного исследования предложены основные направления внутреннего аудита затрат в плодоводстве и цветоводстве, которые позволяют не только оценить уровень затрат на производство, но и дать объективную оценку работы коллектива структурного подразделения по рациональному использованию ресурсов.

Такая методика направлена на выявление и использование имеющихся резервов сельскохозяйственного производства, будет способствовать повышению его качества и эффективности на современном этапе экономического развития.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алборов, Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р.А. Алборов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и Сервис, 2000. – 432 с.
2. Алборов, Р.А. Практический аудит (курс лекций) : учеб. пособие / Р.А. Алборов, С.М. Концевая. – М. : Дело и Сервис, 2011. – 304 с.
3. Каштанова, И.А. Учет и контроль затрат на производство продукции молочного скотоводства в Республике Беларусь: состояние и основные направления развития. – Горки : Белорус. гос. с.-х. акад., 2009. – 136 с.
4. Пупко, Г.М. Аудит и ревизия : учебник / Г.М. Пупко. – Минск : Книжный Дом; Мисанта, 2005. – 512 с.

Поступила 30.09.2016

ORGANIZATIONAL AND METHODOICAL BASES OF FORMATION OF INTERNAL AUDIT COSTS IN HOGRICULTURE AND FLORICULTURE

V. ANISCHENKO

The nature of costs in horticulture and floriculture, as in other sectors of agriculture, diverse and later takes the form of cost of production. Without reliable and objective information about the costs and the cost of production is impossible to effectively manage such industries as gardening. The author outlines the motivational background of internal auditing costs in horticulture and floriculture and determines its methodological foundations.

Keywords: internal audit, costing in the horticulture and floriculture, costs and cost of sales.